

LA DECISION DE MODIFICAR EL SISTEMA CONTABLE DE GESTION EN UNA ORGANIZACION

Gema HERNANDO MOLINER
Departamento de Administración de Empresas
Universidad de Cantabria

RESUMEN: La existencia en una organización de un sistema de costes obsoleto en función de los cambios habidos en el ámbito productivo y de gestión, ha de contemplarse como una oportunidad de mejora, que precisa evaluar las diversas opciones contables atendiendo a criterios económicos y organizativos, a fin de seleccionar la solución contable más idónea para la unidad económica. Este artículo examina el proceso decisional que conlleva la elección de un nuevo sistema contable de gestión en una organización, previo a su puesta en práctica.

ABSTRACT: This article analyse the decisional process to select a new management accounting system when some deficiencies are uncovered, which it's a previous step towards the implementation of a new approach in an organization. It must asses the impact of changes in production strategy and management philosophy and consider the behavioral and economic factors influencing the change of the management accounting system.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de gestión, análisis coste-beneficio, sistemas de costes y de gestión basados en actividades, sistemas de costes orgánicos tradicionales, etc.

1. INTRODUCCION

La trayectoria económica de una organización depende, en buena medida, de la calidad con la que sus órganos directivos adoptan sus decisiones. Las condiciones actuales (creciente incertidumbre, elevada competitividad) en que deben tomarse tales decisiones gerenciales, aumentan la demanda de más y mejor información sobre aquellas variables que directa o indirectamente pueden influir en el resultado de la decisión; y, en consecuencia, realzan el valor potencial que un sistema adecuado de información gerencial puede tener para la organización, como factor clave en sus procesos decisionales y, por tanto, en su actuación.

Por excelencia, el sistema formal de información gerencial en una organización lo constituye el sistema contable de gestión. En la última década, la contabilidad de gestión ha presentado un importante desarrollo teórico, con la proliferación de diversas técnicas acordes a las demandas actuales de información en las empresas, tales como,

los sistemas de costes y gestión basados en actividades, el coste objetivo, los costes de calidad, los costes del ciclo de vida de los productos o, los costes medioambientales. Tales técnicas de contabilidad de gestión se inscriben en un proceso de cambio en la empresa actual, que avanza hacia un modelo de gestión presidido por la mejora continua en sus actuaciones en busca de, simultáneamente, calidad y productividad.

Igualmente, ha podido observarse como, en muchas empresas, la insuficiencia y/o la deficiencia de su información disponible, provocadas por las circunstancias y los objetivos que caracterizan sus procesos actuales de decisión; ha inducido a modificar sus sistemas contables de gestión, ya sea mediante la implantación de nuevos enfoques (sistemas ABC&M, *Activity Based Cost & Management*) o, mediante la incorporación de cambios parciales en sus sistemas de costes existentes.

En cualquier caso, la necesidad de más -sobre nuevas variables- y mejor -con mayor grado de precisión- información, en una organización determinada, obliga a estudiar los posibles sistemas de información alternativos que puedan satisfacer los propósitos concretos que aquella posea. Tal estudio deberá abordarse evaluando la nueva información que ofrece cada opción, en términos de coste-beneficio. La realización de un análisis coste-beneficio, requiere siempre la aplicación de una u otra metodología; sin embargo, en general, no será la operatoria de tales procedimientos lo que condicione principalmente el resultado del análisis, sino la diferencia de juicios y creencias de los evaluadores, a cerca de qué factores han de incluirse y cómo han de valorarse.

En particular, cuando se evalúa un proyecto de implantación de un nuevo sistema contable de gestión; habrá de valorarse el coste de disponer de la nueva información (coste de implantación y mantenimiento del sistema) y, el beneficio potencial que ofrece la nueva información en los procesos decisionales, para una unidad económica determinada. En estos casos, los costes son fácilmente predecibles y cuantificables; de tal forma que, la dificultad principal reside en la cuantificación de los beneficios, siendo esta vertiente del análisis la más sujeta a las opiniones del evaluador. Como en todo análisis decisional, se han de intentar cuantificar todas las variables posibles; y se establecerá la importancia relativa que tienen los factores cuantitativos en relación a los no cuantitativos que puedan existir.

A continuación, examinamos las distintas etapas del proceso a llevar a cabo cuando se debe adoptar la decisión de si poner en marcha o no, un cambio del sistema contable de gestión en una organización determinada; ya sea aquel, un cambio parcial (adaptaciones parciales del sistema de costes existente) o un cambio radical (implantación de un nuevo enfoque).

2. LA ADAPTACION PARCIAL O LA RENOVACION DEL SISTEMA CONTABLE DE GESTION: ETAPAS DEL PROCESO DECISIONAL

La toma de decisiones, más allá de la mera elección entre alternativas, es un proceso que consta de diferentes fases. Estas fases son, de acuerdo con Rosanas y

Ballarín (1994), las siguientes: Formulación del problema, identificación de los criterios de solución, generación de alternativas, análisis de alternativas y selección de una de ellas; y, puesta en práctica de la alternativa seleccionada. La adopción de la decisión de cambio, total o parcial, del sistema contable de gestión existente en una organización¹; debe ajustarse a un proceso de este tipo; que, debiera caracterizarse por un análisis riguroso del grado de respuesta y acomodación de las distintas opciones técnicas ofertadas actualmente por la contabilidad de gestión, a los requerimientos informativos y condiciones organizativas de una unidad económica determinada².

A continuación, examinamos las etapas de este proceso conducentes a la aprobación, por parte de la dirección, de introducir un cambio determinado en el sistema contable de gestión que actualmente está en funcionamiento en su organización. Tal proceso debe iniciarse examinando el posible vacío existente entre la información suministrada por el sistema contable de gestión vigente y las exigencias informativas actuales en una organización concreta, considerando las condiciones de ésta en relación a su espacio productivo, su complejidad organizativa y su filosofía de gestión. Del análisis de los anteriores aspectos, puede reconocerse la insuficiencia o inadecuación del sistema de contabilidad de gestión existente y, consecuentemente, la necesidad de remodelarlo o sustituirlo por otro sistema que se adapte mejor a los requerimientos y condiciones internas de la organización.

El planteamiento de este problema en términos de acción, permitirá identificar las posibles opciones o soluciones que pueden emprenderse para mejorar el sistema contable de gestión. A continuación, se establecerán los criterios, económicos y organizativos, que permitan evaluar cada una de las opciones consideradas, así como la selección de una de ellas como la más conveniente para una unidad económica concreta. El primer y principal análisis que procede realizar es, un análisis sistemático y comparado de las opciones contables de gestión, donde se estime para cada una de ellas, los costes que supondría disponer de su output informativo y; los beneficios potenciales que reportaría esa nueva información en los procesos decisionales de esa organización concreta. Si la opción contable que es capaz de cubrir el vacío informativo existente con un menor coste es, un sistema de información interna con un enfoque y principios distintos de los que fundamentan el sistema contable de gestión vigente; entonces, debería estimarse la probabilidad de uso de la nueva información por los órganos directivos de esa unidad económica, es decir, la probabilidad de que la nueva información se traduzca en decisiones y acciones que liberen su potencial de beneficio. Finalmente, si como resultado del análisis, se recomienda la modificación (parcial o radical) del sistema contable de gestión; la aceptación gerencial del proyecto de puesta en marcha de los cambios necesarios, requiere la planificación del mismo y la presupuestación de los costes del proyecto, que habrán de estar dentro del límite aprobado por la gerencia.

3. EL DIAGNOSTICO DE LA DEFICIENCIA INFORMATIVA EN EL SISTEMA CONTABLE DE GESTION DE UNA ORGANIZACION

Este estudio consiste en una revisión del sistema contable de gestión vigente en función de las condiciones actuales que presente la organización, respecto a su espacio productivo y, su filosofía de gestión. Con este análisis interno se trata de detectar si existe un vacío informativo; es decir, si la información suministrada por el actual sistema contable de gestión es inadecuada para cubrir los requerimientos informativos que tiene una organización determinada para sus tomas de decisiones gerenciales; en virtud de los cambios habidos en su ámbito productivo, en la complejidad de la organización y en el ámbito de la gestión.

Como sistema contable de gestión vigente que sirva de referencia para el análisis, consideraremos los sistemas que tradicionalmente vienen aplicando muchas empresas, caracterizados por: calcular sus costes en base a unidades de medida representativas del volumen de producción, han sido desarrollados al servicio de una estructura organizativa funcional y, los indicadores de rendimiento se asocian a una estrecha definición del rendimiento departamental (en lugar de medir la actuación percibida por el cliente).

Análisis de cambios en el ámbito productivo y en la complejidad de la organización. Diversos cambios producidos en el ámbito productivo pueden provocar la obsolescencia del sistema tradicional de costes. De acuerdo con Cooper (1989), la automatización de los procesos productivos y la adopción de sistemas de fabricación flexibles en una empresa, son las principales causas de una reorganización en unos procesos productivos más complejos, que en última instancia provocan un cambio en su estructura de costes. Si tal reorganización y complejidad de sus procesos productivos se manifiesta, en una mayor diversidad (en el número y tamaño de los lotes, en el grado de complejidad de los productos, o en los volúmenes de producción por línea de producto) y en un mayor número de funciones de apoyo en la empresa, entonces no sólo se modifica su estructura de costes, sino también el factor principal de interpretación del comportamiento de los costes, que deja de ser el volumen de producción. La misma situación anterior puede presentarse en una empresa que haya decidido tan sólo incrementar el número de productos ofertados, si los nuevos productos difieren mucho de los productos antiguos, en cuanto a su estructura de costes o a las funciones de apoyo que necesitan. En esta situación de predominio de los costes indirectos, éstos se encuentran ligados en su mayoría a la complejidad - extendida a todos los niveles de la actividad empresarial- y, a departamentos -o individuos- que realizan múltiples funciones; lo cual dificulta su control con las técnicas tradicionales y requiere: costes de productos y clientes calculados en función de bases representativas de tal complejidad, así como, definir con precisión las actividades (que pueden ser multifuncionales) que una empresa hace, antes de proceder a su mejora.

Análisis de cambios en el ámbito de la gestión. El logro de la eficiencia de la gestión clásica, se tradujo en un intento de reducir los costes en cada área de actividad, actuando directamente sobre las variables financieras, los costes. Hoy, si la

empresa actúa en un entorno de intensa competencia, se habrá visto obligada a cambiar sus formas de gestionar las operaciones; de tal forma que, persiguiendo como objetivo último la mejora y mantenimiento de su posición competitiva, se centrará en la satisfacción del cliente y en la eliminación continua de aquellas actividades que no aporten valor desde el punto de vista del cliente. Así, la filosofía moderna de gestión considera necesario dirigirse a las actividades y procesos, desde tres ángulos fundamentales: calidad, tiempo y coste. En este marco de gestión, será preciso medir y analizar las actividades y procesos, tanto en términos financieros como no financieros. En una empresa impregnada de esta filosofía de gestión, los sistemas contables de gestión tradicionales no permiten cubrir simultáneamente los tres objetivos mencionados (sólo incorporan indicadores financieros), y no son pertinentes con una política de mejora continua.

Para percibir la falta de adecuación de la información suministrada por el sistema contable de gestión, pueden interpretarse diversos síntomas tales como, la existencia de estudios especiales sobre costes de productos y, el escepticismo de la dirección a cerca de la información suministrada por el sistema de costes vigente. En este sentido, Morrow (1992) ha apuntado los siguientes síntomas que permiten reconocer la insuficiencia del sistema contable interno vigente y posicionan favorablemente al sistema ABC&M: La baja rentabilidad relativa en relación a la competencia (pérdida de cuota de mercado en productos rentables simples y de alto volumen, incremento de cuota de mercado en productos no rentables complejos y de bajo volumen, evidencia de fallos en la fijación de precios competitivos); las sorprendentes ofertas de precios bajos de determinados componentes, por parte de los proveedores; la manifestación de opiniones directivas contrarias a los resultados revelados por el sistema de costes (estos directivos de línea desarrollan sus propios sistemas de costes para la adopción de decisiones ante la falta de confianza en el sistema existente) y; la dificultad para explicar las razones justificativas de los márgenes de beneficio por producto, al no relacionarse tales márgenes con ventajas competitivas tales como calidad superior, diferenciación del producto, tecnología superior, etc.

Este diagnóstico preliminar puede llevarse a cabo mediante entrevistas con los directivos y encuestas a los miembros claves del personal de la empresa sobre los distintos aspectos señalados, que permitan concluir si la información sobre costes disponible en la empresa para la toma de decisiones es adecuada o no.

4. EL PLANTEAMIENTO DE LAS POSIBLES VIAS DE SOLUCION. EL ANALISIS DEL FACTOR HUMANO.

Si como resultado del análisis anterior se visualizan deficiencias en la información comunicada, nos encontraríamos ante una situación improductiva del sistema contable de gestión y como tal, ante una oportunidad de mejora en la organización. Cuando efectivamente exista tal voluntad de mejora, cabe plantearse dos posibles vías genéricas de solución: Rectificar parcialmente el sistema contable

existente o, diseñar e implantar uno nuevo (sistemas de coste y de gestión basados en actividades, ABC&M, "Activity based cost & management"; Sistemas de coste objetivo o "Target Costing"; Ficha de resultados equilibrada, etc.).

La distinta situación interna de las empresas por lo que se refiere a los ámbitos productivo y de gestión, conlleva aceptar que, actualmente, siguen siendo útiles y aplicables modelos de costes tradicionales junto a modelos de costes más novedosos como el modelo ABC (Sáez Torrecilla, 1993). Esta distinta situación interna suele estar relacionada, en muchos casos, con la dimensión de la empresa. De acuerdo con Sáez Torrecilla (1994), podemos hallar empresas pequeñas o medianas, en las que sea suficiente un retoque de su modelo de costes europeo continental basado en centros de actividad; mientras que en las empresas grandes, la necesidad de ponerse al mismo nivel que la competencia internacional, impulsará la implantación de sistemas ABC.

Los cambios descritos en los ámbitos productivo y de gestión, otorgan una clara ventaja al sistema ABC frente al sistema de costes tradicional basado en el volumen, al posibilitar el primero una explicación más veraz del comportamiento de los costes, un cálculo de costes más exacto, un control de los costes indirectos más efectivo y, una toma de decisiones ligadas a los productos y clientes más racional. Igualmente, los intentos de mejora en la productividad en las áreas no operativas, pueden verse facilitados mediante un sistema de información por actividades. Igualmente, un sistema ABM posibilita la reducción de costes y la mejora de la actuación, gestionando las actividades a través de los inductores de costes, y utilizando indicadores financieros y no financieros de las actividades.

Si se considera la posibilidad de introducir un nuevo enfoque, este examen inicial debería abarcar también al factor humano con el fin de averiguar su capacidad potencial para emprender y apoyar la implantación y desarrollo de un nuevo sistema contable de gestión. En cualquier proceso de cambio que acometa la empresa, el factor humano es un condicionante para el buen fin de dicho cambio, pues tal como señala Mintzberg (1990), "los organigramas pueden concebirse sobre el papel, pero luego tienen que funcionar con seres humanos de carne y hueso".

La existencia de un sistema contable de gestión en la empresa que no responde a las necesidades informativas gerenciales, no siempre va a ser considerado como una oportunidad de mejora. En ocasiones, el personal de la empresa puede considerar esta situación como un problema inevitable que nadie puede solucionar, puede restar importancia al problema o, simplemente, puede no estar dispuesta a asumir ningún cambio en su sistema contable de gestión. La manifestación de esta resistencia al cambio en los recursos humanos de la organización obstaculiza el acometimiento de cualquier proyecto empresarial que implique modificaciones significativas respecto a la situación actual y, en particular, obstaculiza el proyecto de implantar un nuevo sistema contable de gestión.

Por otra parte, aún cuando la implantación de un nuevo sistema contable de gestión sea realizada según un plan sistemático y bien estructurado, si ello es puesto en práctica en medio de un ambiente hostil, donde los directivos no cooperan o actúan

conforme a información no proporcionada por el sistema contable, las garantías de éxito serán escasas.

Todo ello aconseja que en este estudio previo, se observe la capacidad de respuesta del factor humano de la empresa, y en especial de los directivos, a la incorporación de un nuevo sistema contable de gestión. En este sentido, debe realizarse una evaluación de la importancia que los cuadros directivos otorgan al cambio del sistema contable de gestión y de la cooperación que aquellos están dispuestos a ofrecer. En concreto, por lo que respecta a la alta dirección, es preciso examinar su capacidad de compromiso con el proyecto, en cuanto al grado de implicación que está dispuesta a asumir y al apoyo que está dispuesta a ofrecer. Por lo que se refiere a los directivos de línea, es preciso analizar su capacidad de absorción o sensibilidad a la información suministrada por el sistema de contabilidad de gestión cuando toman sus decisiones. Sólo si la información suministrada por el nuevo sistema contable, es transformada en decisiones y acciones, se liberará el potencial de mejora de beneficios.

En definitiva, con este análisis, se trata de enjuiciar la disposición y la capacidad potencial del factor humano de la empresa, para emprender y apoyar la implantación y el desarrollo de un nuevo sistema contable de gestión. Si los resultados de este análisis, indican que no se confiere la necesaria importancia a este cambio o que el personal directivo no está dispuesto a cooperar con el mismo, será necesario, al presentar el proyecto a la gerencia, incluir la iniciativa de intentar convencer a los directivos de la bondad del nuevo sistema contable, así como de que su cooperación durante el diseño e implantación del nuevo sistema, y la exploración y uso que hagan posteriormente del mismo, redundará en el éxito final del proyecto.

5. ESTABLECIMIENTO DE LOS CRITERIOS DE EVALUACION

Una vez planteado el problema en términos de acción e identificadas las opciones contables para su solución; se deben identificar los criterios que permitan su análisis y la selección de una de tales opciones. Cualquiera que sean las opciones contables consideradas, el criterio económico es el que debe primar para esta situación concreta. Desde un punto de vista económico, una determinada mejora del sistema contable de gestión será juzgada como una buena solución; siempre y cuando los costes necesarios para disponer de su output informativo sean menores que los beneficios que presumiblemente se pueden producir con ello.

Cuando la opción que se quiere evaluar es, la implantación de un nuevo sistema contable con un enfoque distinto al sistema vigente, la consecución de de los beneficios o ventajas potenciales del nuevo instrumento contable, sólo se producirán si existiendo una mejora en la calidad del nuevo output informativo, los directivos de una organización concreta utilizan la nueva información en sus tomas decisionales. Es decir, en tales casos, existe una segunda dimensión -relacionada con aspectos de comportamiento organizativo- que el nuevo candidato contable debe satisfacer, al condicionar su probabilidad de éxito en una organización determinada. En definitiva, el

nuevo sistema contable que se seleccione y recomiende a la gerencia, será aquel al que se estime una mayor probabilidad de éxito en una organización particular; esto es, aquel que produce información de más valor o utilidad en relación a otras opciones, y para el que no se prevén trabas organizativas a la disposición o utilización efectiva de dicha información por sus potenciales usuarios o, para el que se asume la gestión de las mismas.

6. ANALISIS DE LAS OPCIONES CONTABLES CONSIDERADAS: DISTINTAS METODOLOGIAS DE ANALISIS

Teniendo en cuenta los criterios anteriores, este análisis conducente a la selección de un sistema contable de gestión como el más aconsejable en una unidad económica determinada, es estructurado en dos fases sucesivas y complementarias; que considerando aspectos técnicos y económicos (primera dimensión) y, organizativos y de comportamiento (segunda dimensión), estimen convenientemente: los costes y las ventajas potenciales que supondría implantar un nuevo sistema contable de gestión, así como la probabilidad de que se manifiesten tales ventajas en la unidad económica que lo está considerando.

6.1. Evaluación de la información contable de gestión

El análisis de los posibles sistemas contables de gestión supondría, en primer término, la evaluación del output informativo ofrecido por cada candidato, de forma que al comparar entre las distintas opciones, se seleccionase aquella a la que se hubiese estimado un mayor valor a su output informativo.

En estos términos podemos afirmar que, como en una decisión de compra, el valor del output informativo, vendrá determinado por su relación calidad/precio. Por lo tanto, el valor del output informativo podemos definirlo como la magnitud que crece según aumenta su calidad o aptitud para facilitar la toma de decisiones gerenciales correctas o, cuando disminuye el coste de disponer del mismo. El valor de la información dependerá del tipo de situación decisional para la cual se requiere la información; siendo ésta más útil conforme crece el grado de incertidumbre asociado a la toma de decisiones. Este valor podría entonces expresarse relacionando el beneficio potencial y el coste estimado del output informativo, ya sea por medio de un cociente o, como viene siendo tradicional, por medio de una diferencia.

Existen diversos procedimientos para evaluar los costes y beneficios de la información producida, en nuestro caso, al incorporar una mejora en el sistema contable de gestión. Algunos de los métodos conocidos para llevar a cabo esta evaluación coste-beneficio de la información, son: el análisis mediante árboles de decisión, el análisis del sistema de costes óptimo, y el análisis ponderado de los factores involucrados.

a) Evaluación de la información mediante árboles de decisión.

La metodología de los árboles de decisión es aplicada, en general, para optimizar una serie de decisiones considerando: las alternativas de decisión en cada

punto decisional, los sucesos factibles en cada alternativa de decisión y sus probabilidades de ocurrencia relacionadas con las decisiones, y por último, los resultados de las interacciones posibles entre alternativas de decisión y sucesos (Ripoll, 1996). Al aplicar esta metodología deberemos especificar las decisiones alternativas y los sucesos importantes que influirán en los resultados de escoger una de éstas. El problema de evaluar la nueva información contable puede ser planteado, mediante esta técnica, definiendo como primer punto de decisión, por ejemplo, implantar o no implantar un moderno sistema contable de gestión y, ramificando cada una de tales alternativas en función de las decisiones adoptables con la nueva información. Para ello será preciso cifrar el coste de disponer de la nueva información y el coste de adoptar una decisión errónea, así como, las probabilidades de que la decisión sea correcta y de que sea errónea, cuando la nueva información está disponible y cuando no. De la misma forma, cabe plantear la evaluación de la posible adaptación o rectificación parcial del sistema contable de gestión. Con todo ello, podremos obtener el beneficio esperado asociado a cada decisión y seleccionar aquella cuyo beneficio esperado sea mayor, bajo las condiciones actuales de una organización determinada.

b) Análisis del sistema de costes óptimo.

Otra metodología aplicable para resolver el problema que estamos contemplando es, la planteada por Cooper (1988), que considera el grado de aproximación de la información de costes que ofrece más garantías para una adopción de decisiones correctas, basándose en el conocimiento del sistema de costes óptimo.

De acuerdo con Lizcano y Castelló (1994), el sistema de costes óptimo será, aquel que minimice la suma del coste de medición (costes asociados a las mediciones requeridas) y el coste de los errores (costes asociados con la adopción de decisiones erróneas o decisiones basadas en información de costes incorrecta).

Bajo el supuesto de diversidad en la producción, los anteriores autores, establecen la hipótesis de relación inversa entre los costes de medición y los costes de errores: Un sistema más complejo implica mayores costes de medición y menores costes de errores, y viceversa. Por otra parte, se considera que las posibilidades de mejora en el cálculo y asignación de costes que se pueden introducir en un sistema de costes, disminuyen conforme el sistema se vuelve más complejo. Es decir, que las mejoras adicionales en el sistema de costes implican cada vez una menor reducción del coste de errores y un mayor aumento del coste de medición.

Teniendo en cuenta las dos premisas anteriores, podemos determinar el grado de exactitud correspondiente al sistema de costes óptimo como aquel en el que el coste marginal de implantar un sistema mejor se iguala al beneficio marginal por obtener un coste del producto más exacto. Obviamente, tal grado de exactitud no se corresponde con la exactitud total, se trata del grado de aproximación a la exactitud total que demanda el sistema de costes óptimo para una empresa concreta, en un momento determinado. Llegados a este punto, podemos seleccionar el sistema de

costes que es conveniente implantar actualmente en una determinada organización, como aquel sistema cuyo grado de exactitud más se aproxime al grado de exactitud correspondiente al sistema de costes óptimo.

En cualquiera de los dos métodos anteriores de evaluación de la información, habremos de tener en cuenta que los costes de disponer de la información (equiparables en la segunda propuesta a los costes de medición) y los costes de errores, pueden variar a lo largo del tiempo en función de una serie de condiciones internas y externas que reuna la empresa. Así, por ejemplo, el sistema de costes óptimo se verá modificado ante las variaciones en cualquiera de los dos tipos de costes anteriores que componen su coste total. Veamos cuáles son algunas de aquellas condiciones que pueden modificar el comportamiento de los costes de medición y/o de los costes de errores, destacando aquellas que favorecen la elección del sistema de información basada en actividades frente a otras posibles opciones.

Por lo que se refiere a los costes de medición, éstos se han visto notablemente reducidos en muchas empresas tras la incorporación de nuevas tecnologías de información en la producción y en las tareas administrativas. Así por ejemplo, los sistemas de control numérico introducidos en los procesos productivos, han proporcionado un mayor número de datos disponibles sobre el proceso productivo que pueden ser utilizados por el sistema de costes sin que tenga que incurrir en costes propios adicionales para obtenerlos. Asimismo, la introducción de nuevas y más potentes herramientas informáticas (fundamentalmente, software) en las tareas administrativas, ha permitido disponer de más volumen de información a un menor coste, ya que los costes inherentes a los distintos cálculos efectuados en el modelo, disminuyen.

Por lo tanto, una empresa que haya experimentado alguno de los cambios anteriores, contará con unos costes de medición menores, que posibilitarán demandar un mayor grado de exactitud a su sistema de costes óptimo. Ya hicimos referencia a que el sistema ABC permitía obtener unos costes más exactos de los productos, sin embargo, las reticencias hacia este sistema de costes, han venido originadas en algunas ocasiones por los costes que pudiera suponer disponer de todos los datos necesarios para su funcionamiento. Las empresas que lo han implantado han demostrado lo contrario, pues muchos de aquellos datos estaban ya disponibles en la empresa. En consecuencia, en una situación empresarial como la descrita, en cuanto a la introducción de algunas de las nuevas tecnologías de información existentes en la actualidad, los sistemas ABC se posicionan en una situación ventajosa frente a los sistemas de costes tradicionales.

Con respecto a los costes soportados en una empresa por adoptar decisiones erróneas, éstos pueden variar a lo largo del tiempo en función de cómo se vea modificado el riesgo inherente en las decisiones concretas que esa empresa ha de tomar. Tal grado de riesgo dependerá fundamentalmente de las características del entorno en que la empresa compita, que aunque no es igual para todas las empresas, sí que en general su naturaleza de mayor incertidumbre y de mayor rapidez y

profundidad en los cambios, ha incrementado el riesgo de la dirección en sus tomas de decisiones. Así por ejemplo, las modificaciones en las estrategias de los competidores, pueden suponer un aumento del grado de exactitud requerido en la información de costes, que haga que el sistema de costes actual quede obsoleto.

Algunas características internas de las empresas también influyen en el coste de los errores, puesto que tal coste puede referirse a decisiones de diversa índole (decisiones relacionadas con los productos, con inversiones de capital, con el diseño del producto, etc.) que pueden haber visto aumentado el riesgo asociado a su adopción, en virtud de cambios experimentados en el ámbito interno de la empresa. Por ejemplo, en aquellas empresas que han incrementado el número de productos diferentes -desde la perspectiva de costes- ofertados, ha crecido el riesgo unido a decisiones relacionadas con el coste de sus distintos productos. En general, en la mayoría de casos en que una empresa vea modificada notablemente su estructura de costes, se origina una mayor dispersión en los costes calculados con los sistemas existentes basados en el volumen y, por lo tanto, se incrementa el coste de los errores. Es precisamente en estos casos, en los que la adopción de un sistema ABC reducirá notablemente la distorsión -el coste de los errores- introducida por dichos sistemas de coste tradicionales, posicionándose en una situación ventajosa frente a los mismos.

c) *Evaluación de la información mediante puntuaciones ponderadas de los factores involucrados.*

La última de nuestras observaciones anteriores acerca de los factores que afectan a los costes de medición y a los costes de los errores, nos acerca a la tercera propuesta metodológica, planteada por Estrin, Kantor y Albers (1994), para evaluar concretamente, la información basada en actividades en relación a otras opciones informativas. Para estimar la probabilidad de que la información basada en actividades sea mejor que la suministrada por el sistema contable interno vigente o que la ofertada por otras opciones informativas, esta propuesta considera diversos factores relacionados con las ventajas potenciales o con la calidad de la información basada en actividades, tales como: El número y diversidad de los productos fabricados o servicios prestados; la diversidad y grado diferencial de servicios de apoyo utilizados para los distintos productos; la extensión con la que se usan procesos comunes o conjuntos de éstos; la efectividad de los métodos actuales de imputación de costes; y la relación de crecimiento de los costes del periodo.

Estos factores son evaluados mediante reuniones de los directivos, quienes para una aplicación determinada, sopesan en qué grado cada uno de ellos influye en la mejora potencial de la información basada en actividades. Los pesos de los diversos factores son ponderados y pueden ser trasladados a los cuadrantes de un gráfico para su interpretación final.

El análisis sistemático propuesto por los citados autores, no concluye con la evaluación de los anteriores factores, los cuales abordan sólo una dimensión -la de diseño o técnica- del análisis particularizado que una organización ha de realizar para

evaluar la probabilidad de éxito de la implantación de un sistema contable de gestión por actividades.

6.2. Evaluación del uso decisional de la información

Si como resultado del análisis anterior, mediante cualquiera de los métodos examinados, se concluyese que la opción que aportará información cualitativamente superior para la actual toma de decisiones en una organización determinada es, un nuevo sistema contable de gestión con un determinado enfoque, distinto al que fundamenta el sistema de costes vigente; entonces, el éxito del proyecto de implantar ese moderno sistema contable de gestión dependerá de que la disposición de este recurso en la organización se traduzca en decisiones y acciones, acordes a la nueva información, por parte de los receptores de la misma.

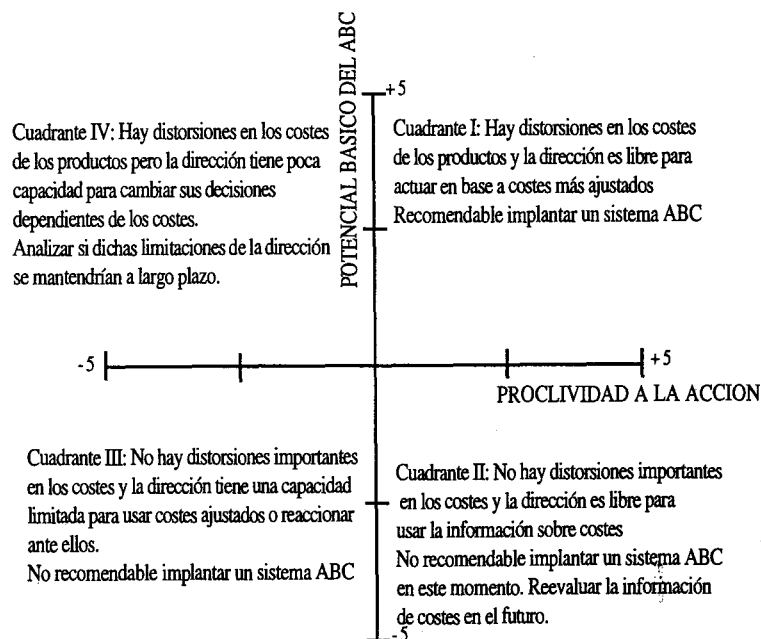


Figura 1: Gráfica para la evaluación de un sistema ABC de Estrin, Kantor y Albers (1994)

Consecuentemente, esta segunda dimensión del estudio se refiere, principalmente, a la óptica conductual y de comportamiento organizativo, entrocando así con el análisis inicial que hiciéramos del factor humano en la organización y;

abordando, el análisis de factores relacionados con la necesidad y capacidad de la dirección de reaccionar ante nueva información gerencial que fuera significativamente distinta de la habitual (p.ej. desviaciones importantes en los costes de los productos). En particular, cuando se considere el proyecto de implantar un sistema contable por actividades, los principales factores involucrados en esta segunda dimensión son, en opinión de Estrin, Kantor y Albers (1994), los siguientes: La libertad de la dirección para fijar precios; la proporción de los costes del periodo sobre los costes totales; consideraciones estratégicas; el clima y la cultura de reducción de costes en la empresa y, la frecuencia con la que la información sea deseable o necesaria.

Para abordar el análisis de estos factores, los citados autores, proponen su evaluación mediante reuniones de los directivos, quienes sopesan y ponderan cada uno de tales factores, de forma análoga a como se hiciera anteriormente para los factores implicados en la calidad de la información basada en las actividades. Las puntuaciones ponderadas de los factores de ambas dimensiones son combinadas y trasladadas como un punto a uno de los cuatro cuadrantes de un gráfico. En tales valoraciones debe tenerse en cuenta el grado de influencia del factor considerado sobre la dimensión afectada y, el impacto de cada factor sobre los demás factores. A continuación, se añadirán significados al cuadrante y al lugar de la puntuación final en ese cuadrante, con la finalidad de que se emita un juicio razonado que respalde o desestime la idea de implantar un sistema ABC en una organización concreta (Véase figura 1).

Esta metodología, a juicio de sus creadores, no está diseñada para proporcionar una cifra en una escala de 1 a 10 -en una escala de coeficientes- que indique las ventajas relativas de una determinada aplicación del sistema ABC; sino para estructurar un análisis sistemático mediante el cual los directivos de una empresa puedan discutir los factores comunes que aconsejen o desaconsejen su implantación a la luz de sus potenciales beneficios.

7. LA APROBACION DEL PROYECTO DE IMPLANTACION DE UN NUEVO SISTEMA CONTABLE DE GESTION

Tras el anterior análisis, se habrá seleccionado aquel sistema contable de gestión más conveniente para cubrir unas necesidades de información dadas en una organización concreta. Este paso, permite presentar el proyecto a la gerencia para obtener su compromiso con el mismo, al considerar sus utilidad potencial para una determinada organización.

Si la solución recomendada es diseñar e implantar un nuevo enfoque, será necesario, evaluar la viabilidad económica del proyecto en términos de coste-beneficio; de forma que se desarrolle un programa de actuaciones-personas-tiempos vinculado a la implantación del nuevo sistema contable de gestión, que será valorado en unidades monetarias, esto es, se establecerá el presupuesto de costes -internos y externos- asociados a la realización del proyecto. El análisis coste-beneficio de dicho programa

de implantación, permitirá confirmar si el proyecto es financieramente atractivo para la organización y está dentro de sus medios.

El establecimiento del presupuesto de costes asociados a la implantación de un nuevo sistema contable de gestión es una tarea relativamente sencilla pues los importes de los conceptos que engloba son fácilmente predecibles. Dichos costes son, básicamente, costes de personal, costes de formación y, costes de equipos y programas informáticos. Para algunos costes puede calcularse una tasa horaria y, si ésta varía de acuerdo con una función conocida de tiempo esperado, puede plantearse la optimización, fijándose los tiempos de las actuaciones que minimizan el coste del proyecto y, que mantienen su duración igual o inferior al tiempo total previsto para su terminación.

El elevado coste presupuestado suele ser uno de las principales razones manifestadas por aquellas empresas que han desestimado el proyecto de implantación de un sistema contable de gestión moderno pero con un enfoque distinto al que fundamenta su sistema de costes vigente. Uno de los costes más importantes de este presupuesto suele ser el asociado a la actividad de formación y readiestramiento, que resulta necesaria cuando los contables y directivos carecen de conocimientos suficientes sobre el nuevo enfoque. Junto al elevado volumen de recursos que puede comprometer la formación (sueldo de los instructores, coste de los asistentes, materiales e instalaciones para los cursos, coste de administración general, coste de "oportunidad" por asistir a cursos en lugar de dedicarse a trabajos productivos), los gerentes pueden mostrarse reacios a pagar por la formación de sus empleados, a no ser que su centro, filial o empresa, reciba todos los beneficios de dicha formación (Fair, 1994). Estas reticencias son razonables si, se consideran los costes de formación como un elemento de la remuneración y se aplica el principio de imputar los costes a todo el período en el que se recibirán beneficios por la inversión realizada. En tal caso, los costes de formación constituirían un coste anticipado que habría que recuperar en el caso de que la terminación del contrato sea anterior a la "vida útil" de la formación.

Confeccionado el presupuesto de costes del proyecto, ya se está en disposición de presentar el plan propuesto de implantación de un nuevo sistema contable de gestión, a los órganos directivos superiores para su análisis y aprobación. El análisis que procede en este caso es, alguna forma de análisis coste-beneficio que permita evaluar económicamente la viabilidad del proyecto, y que compare el coste total presupuestado con los beneficios esperados de la implantación del nuevo sistema contable. En este tipo de análisis, la mayor parte de los esfuerzos debieran concentrarse en obtener estimaciones de los costes y los beneficios lo más realistas posibles. Esta es una tarea dificultosa por lo que se refiere a la estimación de los beneficios derivados de la implantación de un nuevo sistema contable de gestión para una organización específica; que además, debiera proyectarse sobre un horizonte temporal de largo plazo, pues los beneficios -tangibles o intangibles- a corto plazo suelen ser escasos en la mayoría de ocasiones.

Inicialmente, suele implantarse un sistema parcial en forma de estudio piloto, que permite evaluar los beneficios del nuevo enfoque contable en un breve período de tiempo. La evaluación de tales beneficios deberá hacerse en relación a las necesidades y objetivos que se hubieran establecido. Aún cuando siempre puede haber un cierto margen de discusión sobre el grado de relación causa-efecto; es conveniente, ya en esta etapa del proceso, definir unos criterios para medir los efectos del sistema piloto implantado.

En cuanto el plan de implantación de un nuevo sistema contable de gestión haya sido aprobado por la alta dirección, un equipo de trabajo multidisciplinar debe, una vez instruido y entrenado adecuadamente, proceder al diseño e implantación efectiva del nuevo sistema, responsabilizándose del cumplimiento del plan de implantación en todos sus aspectos. Para aumentar su capacidad de éxito debe asegurar que la alta dirección va a apoyar las acciones que sea necesario emprender y, que los directivos van a aceptar la nueva información contable, adecuando -cuando sea necesario- sus estilos de mandato a la filosofía inherente al enfoque adoptado.

8. CONCLUSIONES

El cambio del sistema contable de gestión en una organización requiere la evaluación coste-beneficio de todas las opciones posibles atendiendo a los cambios habidos en el ámbito productivo y de la dirección; debiendo realizarse un esfuerzo, especialmente, en la cuantificación de aquellos beneficios potenciales. Asimismo, en palabras de Lorino (1993), el cambio de enfoque en estos sistemas contables "ha de contemplarse como un cambio de cultura más que como un cambio de herramienta"; lo que requiere considerar criterios organizativos y de comportamiento a la hora de evaluar un sistema contable de gestión. Por último, destacar el hecho de que este cambio ha de venir promovido por una función de contabilidad de gestión adecuadamente formada y motivada.

La dificultad inherente a la cuantificación de los beneficios potenciales de la información, puede resolverse en muchos casos con una evaluación subjetiva poco rigurosa por parte de una sola persona, sea éste el responsable financiero o similar. Procediendo de esa forma, se corre el riesgo de que dicha evaluación sea poco realista, al depender en exceso de los conocimientos, habilidades, experiencia y actitud frente al cambio del evaluador; y en definitiva, debilita la confianza de adoptar la decisión más idónea para una organización determinada. Las ideas preconcebidas de sobrevaloración o infravaloración de un determinado instrumento de contabilidad de gestión, los juicios de valor previos, la falta de un conocimiento profundo sobre el modelo contable que se considere, la falta de puesta al día de los contables de gestión de una empresa sobre las nuevas técnicas que se ofertan desde la teoría, el temor y la resistencia a cambiar la forma en que se vienen haciendo las cosas en este terreno, etc.; son algunas de las razones por las cuales un director financiero o un responsable de costes, puede desechar la idea de modificar el sistema contable de gestión cuando ello no es lo más conveniente para su organización. Las "excusas" explícitas no

coinciden generalmente con las razones que acabamos de apuntar y así, el elevado coste de implantación de un nuevo sistema contable de gestión, se aduce generalmente como una de las causas de no llevar a cabo tal cambio en la organización.

Asimismo, es necesario resaltar que, más allá de los aspectos técnicos relacionados con la calidad de la nueva información, resulta esencial la consideración de aspectos conductuales y de comportamiento organizativos cuando se evalúe el proyecto de implantación de un enfoque nuevo en el sistema de contabilidad de gestión; en tanto pueden afectar a la comunicación y el uso apropiado de la información en una organización concreta. En este sentido, al diseñar e implantar un nuevo sistema contable de gestión, habrán de tenerse presentes no sólo cuestiones de índole técnica, sino además, aspectos de carácter organizativo (evitar la existencia de presiones contrarias del resto de la organización sobre el grupo del proyecto, vencer las dificultades para reestructurar la mente humana, promover los procesos de desaprendizaje de comportamientos acumulados con el aprendizaje anterior, crear un adecuado clima organizativo, etc.) que hagan posible el que tras la implantación del nuevo sistema contable de gestión, se logren y mantengan los efectos deseados en las conductas individuales de sus usuarios y en el comportamiento de la organización.

Finalmente, es preciso destacar que la modernización de los sistemas contables de gestión en las organizaciones ha de ser propuesta y facilitada por una función dinámica de la contabilidad de gestión que sea sensible a los requerimientos informativos de la dirección. Para ello, Innes y Mitchell (1993) consideran que el personal de contabilidad de gestión debe cumplir las siguientes condiciones: (1) Mantenerse familiarizado con la estrategia de negocio y con las operaciones del negocio y, con los cambios habidos en sendos ámbitos; de forma que se evalúen continuamente las demandas de información que ello implica. (2) Ser sensible a las críticas recibidas de la dirección sobre la información suministrada, y someter ésta a regulares evaluaciones. (3) Mantenerse actualizado sobre los desarrollos recientes de la disciplina contabilidad de gestión. (4) Ejercitar un papel de investigación y desarrollo, que sería reconocido, propiciado y evaluado por la alta dirección.

NOTAS

¹ Al referirnos al sistema contable de gestión existente en una empresa, se presume que ésta cuenta con un determinado sistema de costes construido con un enfoque tradicional. Sin embargo, todo el proceso descrito es igualmente aplicable cuando la empresa no disponga de un sistema de costes formalizado, y esté pensando en implantar un sistema contable de gestión.

² Al utilizar el término organización o unidad económica, estamos considerando que un sistema contable de gestión puede ser necesario e implantable en todo tipo de organizaciones, ya sean lucrativas o no, públicas o privadas. Actualmente, podemos observar como la contabilidad de gestión está siendo implantada no sólo en las empresas industriales, sino también en empresas de servicios, instituciones financieras, empresas públicas, administraciones públicas, etc.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- CASTELLO, E. y LIZCANO, J. (1994): *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid.
- COOPER, R. (1988): "The rise of activity-based costing - Part two: When do I need an activity-based cost systems?", *Journal of Cost Management*, Invierno, pp. 41-48.
- COOPER, R. (1989): "You need a new cost system when ..", *Harvard Business Review*, January-February, vol. 67, nº 1, pp. 77-82.
- ESTRIN, T.L.; KANTOR, J. y ALBERS, D. (1994): "Is ABC Suitable For Your Company?", *Management Accounting*, April, vol. LXXV, nº 10.
- FAIR, H. (1994): *Personal y beneficios*. Deusto. Bilbao.
- INNES, J. y MITCHELL, F. (1993): *Activity Based Cost Management. A case study of development and implementation*. CIMA. Londres.
- LORINO, P. (1993): *El control de gestión estratégico. La gestión por actividades*. Marcombo. Barcelona.
- MORROW, M. (1992): *Activity-based Management. New Approaches to Measuring Performance and Managing Costs*. Woodhead Faulkner. Gran Bretaña.
- RIPOLL, V. (coordinador); ALVAREZ, J.; AMAT, J.; AMAT, O.; BALADA, T.; BLANCO, F.; CASTELLO, E y LIZCANO, J. (1996): *Contabilidad de Gestión avanzada: Planificación, control y experiencias prácticas*. McGraw-Hill. Madrid.
- SAEZ TORRECILLA, A. (1993): "Cuestiones polémicas del ABC". *III Congreso Internacional de Costos y I Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI)*. Madrid.
- SAEZ TORRECILLA, A. (1994): "Los sistemas de costes convencionales y el método ABC: Análisis comparativo". *I Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión (ASEPUC)*. Barcelona.